

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Ing. Aleš Klaudy,** se sídlem ul. Sukova 1042/13, Děčín, správce konkursní podstaty úpadce: Československá plavba labská, a. s., se sídlem ul. Karla Čapka 211/1, Děčín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 3. 2005, č. j. 15 Ca 248/2004 - 40,

takto:

I. V řízení přerušené usnesením ze dne 1. 3. 2006, č. j. 5 Afs 53/2005 – 65 **se pokračuje.**

II. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 3. 2005, č. j. 15 Ca 248/2004 - 40 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2004, č. j. 12217/150/04 ve věci vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty.

Stěžovatel uplatnil v přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc prosinec 2002 nadměrný odpočet ve výši 406 190 Kč. Správce daně použil vzniklý přeplatek na dani ve smyslu ust. § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) na úhradu daňových nedoplatků stěžovatele na jehož majetek byl prohlášen dne 8. 8. 2001 konkurs. Žalovaný výše označeným rozhodnutím zamítl odvolání stěžovatele proti postupu správce daně, přitom vycházel rovněž z toho, že ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání ve znění pozdějších předpisů není ve vztahu k ust. § 64 zákona o správě daní ustanovením speciálním a nelze proto uvažovat o nepřípustném započtení pohledávek.

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 31. 3. 2005 č. j. 15 Ca 248/2004 - 40 zamítl žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného, vycházel přitom ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven ve stanovisku tohoto soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003 - 225.

Proti zamítavému rozsudku krajského soudu podal stěžovatel včas kasační stížnost; v ní s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Odo 532/2001 namítal nesprávné právní posouzení, kterého se krajský soud dopustil v otázce možného přípustnosti započtení pohledávky. Považuje za chybnou úvahu krajského soudu, podle níž účinky § 14 odst. 1 písm. i) zákon o konkursu a vyrovnání se nedotýkají oprávnění správce daně podle § 64 zákona o správě daní neboť mezi oběma normami se nejedná o vztah normy speciální a obecné, když tyto neupravují stejnou oblast právních vztahů. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Předestřeným právním sporem v projednávané věci je otázka zákonnosti postupu správce daně při převedení přeplatku na dani vzniklého po prohlášení konkursu na úhradu daňového nedoplatku vzniklého před prohlášením konkursu.

V projednávané věci bylo aplikováno ust. § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Podle ust. § 37a cit. zákona, pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátci bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu.

Protože rozhodující senát dospěl k závěru, že ustanovení, které je třeba ve věci použít, je v rozporu s ústavním pořádkem, předložil podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky a ust. § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu návrh Ústavnímu soudu na zrušení uvedeného ustanovení, resp. vyslovení jeho protiústavnosti. V souladu s ust. § 48 odst. 2 písm. f) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“) řízení o kasační stížnosti usnesením ze dne 1. 3. 2006, č. j. 5 Afs 53/2005 - 65 přerušil.

Ústavní soud o věci rozhodl nálezem ze dne 2. 7. 2008 sp. zn. Pl 12/06 tak, že podaný návrh stran ust. § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty zamítl, přitom vycházel ze základní premisy, a to, že z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka (v daňových věcech reprezentovaného

správcem daně), která by v konkrétní posuzované věci, tj. v případech vyhlášených konkursů, vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení vůči ostatním věřitelům.

Podstatou návrhu Nejvyššího správního soudu bylo předně tvrzení, že ani ústavně konformní výklad ustanovení § 37a cit. zákona s důrazem na ochranu vlastnických práv konkursních věřitelů nevede k odstranění jeho protiústavnosti. Dle jeho názoru nebylo v nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005, který ústavně konformní výklad stran uvedeného ustanovení měl založit, upřesněno upřednostnění ústavně konformní interpretace předmětných protiústavních daňově právních ustanovení před postupem dle ust. § 64 a násl. zákona o Ústavním soudu. Nejvyšší správní soud rovněž namítl, že postupem správce daně by byla porušena zásada procesní rovnosti všech daňových subjektů v rámci prováděného daňového řízení upravená v ust. § 2 odst. 8 zákona o správě daní, neboť by docházelo k zákonem výslovně neupravenému zvýhodnění jedné skupiny daňových subjektů, a to úpadců, u nichž by z důvodu ústavní nekonformnosti napadená ustanovení nebyla aplikována, oproti ostatním daňovým subjektům, u kterých by při nakládání s jejich daňovým přeplatkem citovaná zákonná ustanovení byla plně aplikována.

V této souvislosti Ústavní soud v nálezu, jímž je senát nyní rozhodující ve věci vázán, konstatoval, že *„již ve své předchozí veřejně dostupné a běžně známé judikatuře mnohokrát zdůraznil, že zásada ústavně konformního výkladu zákona nebo jeho jednotlivého ustanovení, resp. jiného právního předpisu má přednost před jeho zrušením a že je povinností všech orgánů veřejné moci interpretovat a aplikovat právo se zřetelem na požadavek ochrany základních práv a svobod. V situaci, kdy určité ustanovení právního předpisu umožňuje dvě různé interpretace, přičemž jedna z nich je v souladu s ústavními zákony a mezinárodními smlouvami, jimž je Česká republika vázána, a druhá nikoliv, není dán důvod ke zrušení takového ustanovení. Při jeho aplikaci je úkolem všech státních orgánů interpretovat dané ustanovení ústavně konformním způsobem (srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 5/96, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, svazek 6, nález č. 98, vyhlášený pod č. 286/96 Sb., či nález Pl. ÚS 48/95, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, svazek 5, nález č. 210, vyhlášený pod č. 121/1996 Sb., nález Pl. ÚS 44/03, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky svazek 37, str. 33, vyhlášený pod č. 249/2005 Sb.).* V posledně citovaném rozhodnutí Ústavní soud rovněž uvedl, *„že v demokratickém právním státě, který je chápán především jako materiální právní stát, nelze připustit užití platného zákonného ustanovení způsobem, který odporuje některé z fundamentálních ústavních zásad. Povinnost soudů nalézat právo neznamená pouze vyhledávat přímé, konkrétní a výslovné pokyny v zákonném textu, ale též povinnost zjišťovat a formulovat, co je konkrétním právem i tam, kde jde o interpretaci abstraktních norem, ústavních zásad, ustanovení Listiny základních práv a svobod a závazků plynoucích z mezinárodních smluv. Z mnoha myslitelných výkladů zákona je tedy třeba v každém případě použít pouze takový výklad, který respektuje ústavní principy (je-li takový výklad možný), a ke zrušení ustanovení zákona pro neústavnost přistoupit teprve tehdy, nelze-li dotčené ustanovení použít, aniž by byla ústavnost porušena (princip minimalizace zásahu do pravomoci jiných orgánů veřejné moci)“.*

Ústavní soud se s ohledem na uvedené proto omezil na konstatování, že *„neshledává důvod se samostatně zabývat neústavností ust. § 37a zák. č. 588/1992 Sb., kterým byla*

zakotvena povinnost vrátit plátci daně vratitelný přeplatek, pokud vznikl v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu, (přičemž za den vzniku přeplatku v důsledku nadměrného odpočtu se považoval den vyměření). Ostatně zákonem stanovená povinnost správce daně vrátit přeplatek na dani z přidané hodnoty logicky vyplývá z konstrukce institutu daně z přidané hodnoty a jejího účelu. Stejně tak Ústavní soud neshledává důvod se samostatně zabývat ustanovením § 64 odst. 2 ZSDP, dle nějž lze daň platit přeplatkem na jiné dani a přeplatek se použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně. Uvedeným ustanovením, které je součástí komplexní úpravy týkající se placení daní (část šestá zákona o správě daní a poplatků), je obecně stanoven postup správce daně, vztahující se k event. přeplatkům a nedoplatkům týkajícím se i odlišných druhů daní evidovaných na účtech daňových dlužníků, přičemž opodstatnění tohoto ustanovení vyplývá právě ze zákonné koncepce zákona o správě daní a poplatků, vůči níž námitky vzneseny nebyly."

Ústavní soud s odkazem na uvedené tak neshledal důvod se odchylovat od závěrů přijatých v nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04, kde otázka nepřípustnosti započtení již byla vyřešena. Konstatoval proto, že „*při posuzování vzájemného vztahu příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o konkursu a vyrovnání je nutné mít na zřeteli především ústavní úpravu základních práv tak, jak to odpovídá požadavku úcty k právům a svobodám člověka a občana, jakožto základu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), přičemž ze souvisejícího čl. 1 Listiny plyne primát základních práv a svobod, primát jednotlivce před státem. Ten je pak třeba respektovat i při střetu základních práv s obecným zájmem státu. Z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka (v daňových věcech reprezentovaného správcem daně), která by v konkrétní posuzované věci, tj. v případech vyhlášených konkursů, vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení vůči ostatním věřitelům. Stát jako věřitel dlužníka, jenž se ocitne v úpadku, není nijak znevýhodněn, neboť za předpokladu řádného uplatnění jeho pohledávek podle ust. § 20 ZKV u něj nedochází k žádné výraznější újmě, resp. nikoli újmě větší než u ostatních věřitelů při poměrném uspokojení jejich nároků. Z ústavně konformní interpretace jednoduchého práva vyplývá, že úprava obsažená v ust. § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek je úpravou speciální, mající přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 ZSDP. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV tak vytváří překážku v postupu správce daně dle ustanovení § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 ZSDP. V důsledku ústavně konformního výkladu uvedených ustanovení dochází k naplnění účelu a cílů zákona o konkursu a vyrovnání, přičemž není absolutně znemožněno dosažení cílů zamýšlených předpisy daňovými, ale uspokojení pohledávek státu je umožněno ve stejné míře jako uspokojení pohledávek ostatních věřitelů, aniž by byla omezena jejich vlastnická práva*".

Ústavní soud se dále zabýval rovněž posouzením otázky rovnosti daňových subjektů, neboť návrh, který Nejvyšší správní soud učinil, směřoval rovněž ke zrušení ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní. Nejvyšší správní soud měl za to, že při uplatnění výkladu, k němuž Ústavní soud ve výše citovaném nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005 dospěl, mělo docházet k zákonem výslovně neupravenému zvýhodnění jedné skupiny daňových subjektů, a to úpadců, tedy daňových subjektů, na jejichž majetek byl prohlášen konkurs, proti ostatním daňovým subjektům, tedy i těm, kteří jsou konkursními věřiteli v probíhajícím konkursním řízení, u kterých by při nakládání s jejich

daňovým přeplatkem byla plně aplikovaná výše citovaná zákonná ustanovení, avšak v případě úpadce v rámci prováděného daňového řízení by tato ustanovení o nakládání s daňovým přeplatkem nebyla aplikovaná z důvodu jejich ústavní nekonformnosti, protože omezují vlastnické právo předmětných konkursních věřitelů, kteří stojí vně daného daňově právního vztahu a nejsou v rámci daňového řízení ani osobami zúčastněnými na daňovém řízení.

Ustanovení § 2 odst. 8 ZSDP stanoví, že všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. Účelem citovaného ustanovení je zaručení objektivního rozhodování v daňovém řízení, vylučujícího libovůli ze strany správního orgánu. Procesním právem rovnosti účastníka správního řízení se rozumí rovnocenná příležitost k obraně práv posuzovaného subjektu v tom kterém srovnatelném řízení. Z výše uvedeného dle názoru Ústavního soudu jednoznačně vyplývá, *že „prohlášení konkursu je právní skutečností, která se promítá do veškerých vztahů úpadce, včetně vztahů ke státu, reprezentovanému správcem daně. Okamžikem prohlášení konkursu platí pro daňové řízení omezení, v daném případě spočívající v nemožnosti použití přeplatku daně na nedoplatek na dani (faktické započtení). Právě s ohledem na specifičnost daňového řízení, probíhajícího současně s konkursním řízením, je třeba samostatně, i z hlediska možných procesních práv, posuzovat postavení daňových subjektů v úpadku a daňových subjektů neúpadců“*.

V důsledku ústavně konformního výkladu příslušných ustanovení zastávaného Ústavním soudem, v tomto smyslu Ústavní soud porušení rovnosti daňových subjektů neshledal, neboť napadená ustanovení jsou aplikována v případě daňových subjektů (tj. započtení je přípustné), jež nejsou ve srovnatelném postavení s daňovými subjekty – úpadci. Ústavní soud přitom konstatoval, že: *„Ústavní princip rovnosti zakotvený v čl. 1 Listiny, dle něhož jsou lidé svobodní a rovní v důstojnosti i právech, a komplementárně vyjádřený článkem 3 Listiny, jakožto princip zákazu diskriminace v přiznaných základních právech, interpretuje Ústavní soud ve své judikatuře z dvojího pohledu (např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 16/93, sp. zn. Pl. ÚS 36/93, sp. zn. Pl. ÚS 5/95, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, sp. zn. Pl. ÚS 33/96, Pl. ÚS 9/99 ad.). První je dán požadavkem vyloučení libovůle v postupu zákonodárce při odlišování skupin subjektů a jejich práv, druhý pak požadavkem ústavněprávní akceptovatelnosti hledisek odlišování, tj. nepřípustnosti dotčení některého ze základních práv a svobod odlišováním subjektů a práv ze strany zákonodárce (sp. zn. Pl. ÚS 72/2006). Z hlediska materiálního nazírání na právo je nutné vzít v úvahu i to, že navrhovatel sice tvrdí, že v důsledku ústavně souladného výkladu na straně daňových subjektů - úpadců dojde ke zvýhodnění, nicméně neuvádí, v čem takové zvýhodnění fakticky spočívá. Ve skutečnosti totiž jde o "znevýhodnění" postavení státu, který v důsledku ústavně konformního výkladu má stejná práva jako ostatní konkursní věřitelé. Povinnost zaplatit dlužnou daň (nedoplatek na dani) mají oba subjekty, ať již daňový subjekt- neúpadce formou úhrady daně za použití přeplatku (započtení), nebo daňový subjekt - úpadce v rámci rozvrhového řízení. Přeplatek se nedostává do jejich přímé dispozice, ale vždy slouží k úhradě pohledávky (event. její poměrné části) správce daně (resp. státu). Je třeba obecně připomenout, že úpadce má vždy jiné postavení než neúpadce. Pokud je přeplatek vydáván ve prospěch konkursní podstaty, účelem právní úpravy (jejího ústavně akceptovatelného výkladu) není a nemůže být tvrzené zvýhodnění úpadce vůči neúpadci, ale uspořádání majetkových poměrů dlužníka v zájmu uspokojení všech jeho věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu, přičemž důraz je kladen na rovné postavení všech*

věřitelů. Mohlo by snad být uvažováno o nerovnosti na straně jiných věřitelů daňového dlužníka, kdy věřitel dlužníka - neúpadce by měl v důsledku započtení přeplatku na nedoplatek na dani dlužníka menší možnost uspokojení pohledávky z jeho majetku v případě exekuce apod. Ovšem v tomto směru se jeho postavení není zásadně odlišné oproti postavení konkursního věřitele, který bude sice uspokojen i z případného přeplatku, který bude zahrnut do konkursní podstaty, nicméně pouze v omezené výši v rámci rozvrhového řízení."

Otázkou postavení státu (representovaného správcem daně) jako věřitele a účastníka konkursního řízení se již, jak bylo uvedeno, Ústavní soud zabýval a dospěl k závěru, že správce daně má rovné postavení s ostatními účastníky řízení, je podřízen stejným pravidlům týkajícím se nepřípustnosti kompenzace pohledávek a nemůže využívat žádné ze svých specifických oprávnění, sloužících k výkonu jeho působnosti, která by jej vůči jiným účastníkům zvýhodňovala.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nemohl dospět k jinému závěru, než k tomu, že žalovaný se dopustil nezákonnosti, naložil-li s přeplatkem, který stěžovateli v důsledku uplatnění nadměrného odpočtu vznikl, postupem dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a použil jej na úhradu jiných daňových nedoplatků stěžovatele, přitom nevzal v úvahu ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání; tím se dopustil nepřípustného započtení pohledávky a zvýhodnění oproti jiným věřitelům.

Posoudil-li krajský soud poté právní otázku shodně s žalovaným, je nutno označit za nezákonné rovněž i jeho rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal kasační námitku uplatněnou stěžovatelem dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je krajský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozsudku.

V novém rozhodnutí rozhodně krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. července 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu